

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. November 2003 in Sachen S. [SRK 2002-124])

Mehrwertsteuerverordnung. Beginn der subjektiven Steuerpflicht. Überwälzbarkeitsprinzip. Wettbewerbsneutralität.

- Beurteilung ex ante des massgeblichen Umsatzes und Umrechnung auf ein Jahr. Es ist nicht auf den effektiv erzielten, sondern auf den erwarteten Umsatz der ersten zwölf Monate abzustellen. Ein Umsatz von Fr. 75'000.- innerhalb des nächsten Jahres ist vorliegend wahrscheinlich nicht erreicht bzw. es ist nicht zu erwarten, dass hier die Umsatzgrenze während der ersten zwölf Monate überschritten würde (E. 2b und 3a).

- Art. 21 MWSTV und Überwälzbarkeitsprinzip: Keine Rückwirkung, wenn sich der Sachverhalt anders als erwartet entwickelt hat. Beeinträchtigungen der Wettbewerbsneutralität sind möglich und gewollt (E. 3b).

Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Début de l'assujettissement subjectif. Principe du transfert de l'impôt. Neutralité concurrentielle.

- Appréciation ex ante du chiffre d'affaires déterminant et calcul sur une année. Il ne faut pas se baser sur le chiffre d'affaires effectivement réalisé, mais au contraire sur celui qui est prévu pour les douze premiers mois. Il est probable en l'espèce qu'un chiffre d'affaires de Fr. 75'000.- ne sera pas atteint au cours de l'année à venir, respectivement il ne faut pas s'attendre à ce que la limite du chiffre d'affaires soit dépassée au cours des douze prochains mois (consid. 2b et 3a).

- Art. 21 OTVA et principe du transfert de l'impôt: pas de rétroactivité, lorsque l'état de faits a évolué de manière différente de ce qui était prévu. Des atteintes à la neutralité concurrentielle sont possibles et voulues (consid. 3b).

Ordinanza sull'imposta sul valore aggiunto. Inizio dell'assoggettamento soggettivo. Principio del trasferimento dell'imposta. Neutralità concorrenziale.

- Valutazione ex ante della cifra d'affari rilevante e calcolo su un anno. Non ci si deve basare sulla cifra d'affari effettivamente realizzata, ma sulla cifra d'affari prevista per i primi dodici mesi. Nella fattispecie, è probabile che non sarà realizzata una cifra d'affari di Fr. 75'000.- entro l'anno successivo risp. non c'è da aspettarsi che il limite della cifra d'affari venga superato durante i primi dodici mesi (consid. 2b e 3a).

- Art. 21 OIVA e principio del trasferimento dell'imposta: non si tratta di retroattività se lo stato dei fatti si è sviluppato in altro modo rispetto a quanto previsto. Limitazioni della neutralità concorrenziale sono possibili e volute (consid. 3b).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Gemäss Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger vom 10. Februar 1997 hatte die Kollektivgesellschaft (bzw. später Einzelfirma) S. ihre Tätigkeit bereits am 23. November 1996 aufgenommen. Als voraussichtliche Umsätze für die nächsten zwölf Monate wurde ein Betrag von etwa Fr. 80'000.- angegeben; die gesamthaft erzielten Umsätze seit Beginn der Tätigkeit würden etwa Fr. 10'000.- betragen. Mit Schreiben vom 28. Februar 1997 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der Unternehmung mit, die Voraussetzungen der Steuerpflicht bzw. für einen Eintrag im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen seien zur Zeit nicht gegeben. Am 19. August 1997 ersuchte die Unternehmung die ESTV erneut um Aufnahme ins Register der Steuerpflichtigen, da ihres Erachtens der erforderliche Jahresumsatz gegeben sei. Mit Eingabe vom 4. November 1997 verlangte sie von der ESTV namentlich einen anfechtbaren Entscheid.

B. Mit Entscheid vom 4. November 1997 stellte die ESTV fest, S. sei zu Recht nicht auf den Beginn der Geschäftstätigkeit am 23. November 1996 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Gegen diesen Entscheid liess die Antragstellerin mit Eingabe vom 10. Juli 1998 Einsprache bei der ESTV erheben.

C. Mit Einspracheentscheid vom 20. September 2002 wies die ESTV die Einsprache kostenfällig ab und stellte fest, die Kollektivgesellschaft S. sei zu Recht nicht auf den Beginn der Geschäftstätigkeit am 23. November 1996 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden.

D. Mit Eingabe vom 16. Oktober 2002 lässt S. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 20. September 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Der Beschwerdeführer beantragt, er sei rückwirkend auf Beginn der Geschäftstätigkeit ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Der Vorsteuerabzug auf den Investitionen bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit sei zu gewähren.

Auf entsprechende Aufforderung der SRK vom 24. Oktober 2002 reicht der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 28. Oktober 2002 innert Frist zusätzliche Unterlagen ein.

In ihrer innert erstreckter Frist eingereichten Vernehmlassung vom 14. Januar 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1.a./b. (...)

2.a. Gemäss Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) ist mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.- übersteigen. Der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich bei Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 17 Abs. 5 Bst. a MWSTV). Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.-, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Die Verfassungsmässigkeit dieser Vorschriften steht ausser Frage und ist in der Rechtsprechung schon mehrfach bestätigt worden

(Entscheide der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in Steuer Revue 2003 S. 549 f.; vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63.76 E. 3).

b.aa. Im Einzelnen ist der Beginn der Steuerpflicht im Sinne von Art. 17 MWSTV in Art. 21 Abs. 1 bis 3 MWSTV wie folgt geregelt:

(...)

Diese vom Bundesrat getroffene Regelung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, a.a.O., E. 3b). Wenn der Bundesrat sich dafür entschieden hat, die Steuerpflicht erst nach Ablauf des Jahres eintreten zu lassen, in dem der massgebende Umsatz (sowie gegebenenfalls die erforderliche Steuerzahllast) erreicht worden ist, hat er damit den ihm zustehenden Entscheidungsspielraum nicht überschritten. Auch die Regelung betreffend den Beginn der Steuerpflicht im Falle einer Neuaufnahme der massgebenden Tätigkeit, einer Geschäftsübernahme oder einer Eröffnung eines neuen Betriebszweiges (Art. 21 Abs. 2 MWSTV) orientiert sich in erster Linie am Überwälzbarkeitsprinzip, sieht sie doch vor, dass - im Sinne einer Beurteilung ex ante - auf den in den ersten zwölf Monaten erwarteten und nicht auf den in dieser Zeit tatsächlich erzielten - erst nachträglich genau bekannten - Umsatz abzustellen ist. Auch insoweit erweist sich die Regelung des Beginns der obligatorischen Steuerpflicht nach Art. 21 MWSTV somit als verfassungsmässig.

bb. Die ESTV wendet die Regelung von Art. 21 Abs. 3 Satz 2 MWSTV in Verbindung mit Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV analog auch auf den Fall der Neuaufnahme der für die Steuerpflicht massgebenden Tätigkeit an. Ist nicht zu erwarten, dass der in den ersten zwölf Monaten erzielte Umsatz den Betrag von Fr. 250'000.- übersteigt und die sich in diesem Zeitraum ergebende Steuerzahllast den Betrag von Fr. 4'000.- überschreitet, so erfolgt mithin keine Registrierung, auch wenn anzunehmen ist, dass der Umsatz über dem Betrag von Fr. 75'000.- liegen wird. Zu Beginn des auf die Aufnahme der Tätigkeit folgenden Kalenderjahres sind dann der ab Beginn der Tätigkeit bis zum Ende des laufenden Kalenderjahres erzielte Umsatz und die sich in dieser Zeit ergebende Steuerzahllast - in analoger Anwendung von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 MWSTV - auf ein Jahr umzurechnen. Wird eine der beiden Betragsgrenzen überschritten, so erfolgt in diesem Zeitpunkt eine Eintragung als Steuerpflichtiger. Diese Praxis der ESTV ist ebenfalls nicht zu beanstanden (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, a.a.O., E. 3b).

cc. Kann im Falle einer Neuaufnahme einer grundsätzlich der Steuer unterliegenden Tätigkeit oder der Erweiterung einer solchen nicht zum Voraus angenommen werden, dass die massgebenden Grenzen nach Art. 17 Abs. 1 bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV überschritten werden, so hat der Leistungserbringer gemäss der Praxis der ESTV nach Ablauf der ersten drei Monate seiner Geschäftstätigkeit den seit Beginn derselben erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, ebenso den Betrag der abziehbaren Vorsteuer. Mit dieser Praxisfestlegung hat die ESTV näher ausgeführt, wie die in Bezug auf die Umsatzgrenze nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV und analog auch in Bezug auf die Betragsgrenzen gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV vorzunehmende Beurteilung ex ante (Art. 21 Abs. 2 bzw. Abs. 3 Satz 2 MWSTV) zu erfolgen hat. Wenn die ESTV in solchen Fällen vorerst auf eine Eintragung verzichtet, den Unternehmer jedoch verpflichtet, anhand seines während der ersten drei Monate erzielten Umsatzes zu überprüfen, ob die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten worden sind, hält sie sich im Rahmen einer zulässigen, den Zweck der Regelung und den Zusammenhang der massgebenden Bestimmungen mitberücksichtigenden Auslegung des Verordnungstextes (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, a.a.O., E. 3b).

3.a.aa. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer gemäss seinen eigenen Angaben die selbständige Geschäftstätigkeit am 23. November 1996 aufgenommen. Er macht geltend, bei Neuaufnahme der Tätigkeit habe angenommen werden können und sei auch angenommen worden, dass die massgebenden Umsatzgrenzen in den ersten zwölf Monaten erreicht würden, weshalb die Umsätze der ersten drei Monate nicht auf ein Jahr umzurechnen seien; die einschlägige Verordnungsbestimmung gehe der Praxisfestlegung der ESTV vor. Als die ESTV im Februar 1997 die Eintragung verweigerte, habe sie die genauen Monatsumsatzstatistiken und die Umsatzverteilungen auf die einzelnen Monate nicht gekannt; für die Neubeurteilung hätten ihr jedoch die Statistiken vom 23. November 1996 bis 8. Juli 1997 zur Verfügung gestanden. Der in dieser gesamten Periode erzielte Umsatz habe auf ein Jahr umgerechnet die massgebende Umsatzgrenze deutlich überschritten. Bei der ersten Beurteilung durch die ESTV sei der Umsatz der ersten drei Monate im Sinn einer annähernden ex ante-Beurteilung von der ESTV nicht nachgefragt und auch nicht auf zwölf Monate umgerechnet worden. Eine Eintragung hätte gewährt werden sollen, da ex ante angenommen werden konnte, dass der Jahresumsatz die geforderte Höhe überschreite. Bei der zweiten Beurteilung durch die ESTV sei der Umsatz der ersten drei Monate im Sinne einer annähernden ex ante-Beurteilung auf ein Jahr umgerechnet und als massgeblich erklärt worden, obwohl dazumal die Umsatzstatistik bis 8. Juli 1997 als Grundlage zur Verfügung gestanden habe. Diese Statistik hätte herangezogen werden müssen, was zu einer Eintragung ins Mehrwertsteuerregister geführt hätte. Der Sinn der Praxisauslegung der ESTV sei ja gerade, eine möglichst frühe Beurteilung des Sachverhalts vornehmen zu können. Diese Beurteilung sei daher sinnvollerweise bei Beginn der Aufnahme der steuerbaren Tätigkeit durchzuführen; dies habe die ESTV unterlassen.

bb. In dem der ESTV am 10. Februar 1997 eingereichten «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» hat der Beschwerdeführer den gesamthaft erzielten Umsatz seit Beginn der Tätigkeit bis zum 10. Februar 1997 mit ungefähr Fr. 10'000.- und den voraussichtlichen Umsatz für die nächsten zwölf Monate mit ungefähr Fr. 80'000.- beziffert. Aus der der ESTV am 19. August 1997 eingereichten Zusammenstellung der Umsätze über den Zeitraum vom 20. November 1996 bis 8. Juli 1997 sei ein Umsatz von Fr. 53'528.70 ersichtlich. Wie oben ausgeführt, ist indessen nicht auf den effektiv erzielten, sondern - im Sinne einer im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit sowie gegebenenfalls einer nochmals nach Ablauf der ersten drei Monate vorzunehmenden Beurteilung ex ante - auf den erwarteten Umsatz der ersten zwölf Monate abzustellen (vgl. E. 2b/aa hievior). Es ist somit im Folgenden zu prüfen, ob Ende November 1996 und gegebenenfalls - bei unklarer Situation - per Ende Februar 1997 zu erwarten war, dass die massgebenden Betragsgrenzen im Laufe der ersten zwölf Monate der Geschäftstätigkeit überschritten würden.

cc. Die ESTV hat dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28. Februar 1997 mitgeteilt, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht bzw. für einen Eintrag im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht gegeben seien. Ausgehend vom gesamthaft erzielten Umsatz von Fr. 10'000.- seit Beginn der Tätigkeit am 20. November 1996 bis zum 10. Februar 1997, ausmachend 82 Tage, ergibt dies einen jährlichen Umsatz von Fr. 43'902.- (gerundet). Die ESTV ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der massgebende Umsatz von Fr. 75'000.- innerhalb des nächsten Jahres wahrscheinlich nicht erreicht bzw. dass Ende November 1996 nicht zu erwarten war, dass die Umsatzgrenze während der ersten zwölf Monate überschritten würde. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers kann aufgrund der Angaben im Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger nicht gefolgert werden, dass die Umsatzgrenze klar überschritten werde. Somit ist weiter zu untersuchen, ob Ende Februar 1997 nach einer Umrechnung der ersten drei Monate Geschäftstätigkeit auf zwölf Monate festzustellen war, dass die massgebenden Betragsgrenzen im ersten Jahr der Geschäftstätigkeit überschritten würden.

dd. Aus der Zusammenstellung der Umsätze vom 20. November 1996 bis 22. Februar 1997 (erste drei Monate) geht hervor, dass der Umsatz des Beschwerdeführers im genannten Zeitraum ungefähr Fr. 12'500.- betrug. Umgerechnet auf ein Jahr ergibt dies einen Betrag von Fr. 50'000.-. Somit ist von diesem durch schematische Umrechnung ermittelten Betrag auszugehen. Demnach wird die Betragsgrenze gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV klar unterschritten, so dass hier auf die Regelung von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV gar nicht näher eingegangen werden muss. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach der effektiv vereinnahmte Umsatz vom 20. November 1996 bis 8. Juli 1997 Grundlage für die Beurteilung der Steuerpflicht bei Beginn der Tätigkeit bilden soll, verfangen nach dem Gesagten nicht.

b. Des Weiteren wendet der Beschwerdeführer ein, durch die Nichteintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen entstehe eine nicht gerechtfertigte Wettbewerbsverzerrung. Er werde erst mit Beginn des zweiten Jahres steuerpflichtig, dadurch könnten namhafte Vorsteuerbeträge nicht zurückgefordert werden, was zu einer Ungleichbehandlung und Wettbewerbsverzerrung führe; er werde derart für Schwächen der Mehrwertsteuerverordnung bestraft. Unter dem Regime des Mehrwertsteuergesetzes könnten die Nachteile einer solchen Nichteintragung durch eine Einlageentsteuerung gemildert werden, was zu einer sachgerechten und wohl bereits unter dem Regime der Verordnung gewünschten wettbewerbsneutralen und gerechten Besteuerung führe.

Diese Einwände erweisen sich als nicht stichhaltig. Die Regelung von Art. 21 MWSTV orientiert sich, wie gesehen (vgl. oben, E. 2b/aa), insofern am Überwälzbarkeitsprinzip der Mehrwertsteuer, als keine Rückwirkung eintreten soll, wenn sich ein Sachverhalt anders als erwartet entwickelt hat. Wenn in diesem Zusammenhang Umsätze trotz des nachträglich festgestellten Überschreitens der massgebenden Betragsgrenzen von der Steuerpflicht nicht erfasst und es insoweit zu Beeinträchtigungen der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer kommen kann, ist die Regelung dennoch nicht zu beanstanden, nachdem sich der Verordnungsgeber für diese Lösung entschieden hat, welche unter dem Aspekt der Verfassungsmässigkeit nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde ist damit auch in diesem Punkt unbegründet. Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen auf die Regelung von Art. 42 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) betreffend die spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug hinweist, ist dieser Punkt nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, so dass darauf nicht weiter eingegangen werden kann.

c. Zusammengefasst ist die Beschwerde in Bezug auf sämtliche Einwände unbegründet. So ist auch der Antrag abzuweisen, der Vorsteuerabzug auf den Investitionen bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit sei zu gewähren. Im Übrigen ist die Rüge der Verzögerung des Verfahrens durch die ESTV insofern unbegründet, als davon auszugehen ist, dass die Verwaltung durch die Einführung des Mehrwertsteuergesetzes überdurchschnittlich gefordert war, so dass die Verfahrensdauer zwar als lang erscheinen mag, jedoch auch unter dem Aspekt der Rechtsverzögerung bzw. Rechtsverweigerung noch vertretbar ist (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Februar 2001 in Sachen L. [SRK 2000-018], E. 4b; 20. Oktober 2000 in Sachen E. [SRK 1999-120], E. 3b).

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. (...)

Dokumente der SRK